



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 07/07/2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2265

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία **25/03/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Αττικής, επί της οδού, αρ..., κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από την Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής του με κωδικό αιτήματός του.

5. Την με αριθμό πρωτ.ΔΕΔ/01-04-2025 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.

6. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία 25/03/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στο ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής του με κωδικό αιτήματος του προσφεύγοντος απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά του για εκκαθάριση της χειρόγραφης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023, την οποία συνυπέβαλε.

Με την εν λόγω χειρόγραφη τροποποιητική δήλωση, ο προσφεύγων αφαίρεσε από τον κωδικό 403 (εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς έναρξη) το ποσό των 5.295,00 € και από τον κωδικό 605 (Φόροι 1%, 3%, 4%, 8%, 15 και 20% που παρακρατήθηκαν) το ποσό των 1.006,05 €, τα οποία ήταν προσυμπληρωμένα στην αρχικά υποβληθείσα δήλωση και συμπλήρωσε το ποσό των 5.295,00 € στον κωδικό 429 (Λοιπά πληροφοριακά στοιχεία – χρηματικά ποσά που δεν μειώνουν την ετήσια δαπάνη).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων, ως καθηγητής του, έλαβε δυνάμει της με αριθμό πρωτ./15-07-2022 Απόφασης του Ε.Κ.Π.Α. επιστημονική άδεια ενός (1) έτους και έξι (6) μηνών, για το χρονικό διάστημα από 01/08/2022 έως 31/12/2024 για ερευνητικούς λόγους στο εξωτερικό, με πλήρεις αποδοχές προσαυξανόμενες κατά 80%, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 27 του ν.4009/2011.

Το Ε.Κ.Π.Α., ως εργοδότης του προσφεύγοντος, ανάρτησε στο ηλεκτρονικό σύστημα της ΑΑΔΕ τη βεβαίωση αποδοχών φορολογικού έτους 2023, με την οποία μεταξύ άλλων δήλωσε το ποσό των 5.295,00 € ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα απαλλασσόμενων, μη υπόχρεων σε τήρηση βιβλίων (ενδεικτικά ελεγκτές ΑΕ, εισηγητές σεμιναρίων) συγγραφείς δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι (μη υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων, οι οποίοι εκδίδουν με δικά τους έξοδα βιβλία και στη συνέχεια τα διαθέτουν έναντι αμοιβής προς τους φορείς γενικής κυβέρνησης).

Στη συνέχεια εκδόθηκε η με αριθμό ειδοπ./29-07-2024 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, φορολογικού έτους 2023, με την οποία προέκυψε ποσό πληρωμής 3.229,74 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής του με κωδικό αιτήματος του, την εκκαθάριση της χειρόγραφης υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023, κάνοντας δεκτό ότι το ποσό των 5.295,00 € δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα και την έντοκη επιστροφή του αναλογούντος φόρου, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 και 3 του Ν. 4009/2011 στους Καθηγητές των Ανώτατων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων (Α.Ε.Ι.) που αποστέλλονται στην αλλοδαπή με

επιστημονική άδεια, παρέχονται οι αποδοχές της οργανικής τους θέσης προσαυξανόμενες κατά 80%, για να καλύψουν τις εντεύθεν δημιουργούμενες πρόσθετες δαπάνες, στις οποίες

υποβάλλονται για την αντιμετώπιση των αυξημένων αναγκών εκπαίδευσης και διαβίωσης στην αλλοδαπή. Συνεπώς, οι αποδοχές αυτές, κατά το μέρος που υπερβαίνουν τις τακτικές αποδοχές, φέρουν τον χαρακτήρα αποζημίωσης που προβλέπεται από ειδική διάταξη νόμου για την κάλυψη των δαπανών αυτών και δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα κατά την έννοια των άρθρων 78 παρ. 1 του Συντάγματος και 4 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (πρβλ. ΣΤΕ 2972/2011 και 1840/2013 Ολομ., ΔΠΑ 540/2022 σκ. 5, ΔΠΑ 15952/2019 σκ. 5, ΔΕΑ 1979/2021 σκ. 4).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4009/2011, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο:

«1. Οι καθηγητές του ιδρύματος έχουν δικαίωμα επιστημονικής άδειας με πλήρεις αποδοχές ενός έτους για κάθε έξι έτη υπηρεσίας ή έξι μηνών για κάθε τρία έτη υπηρεσίας. Η επιστημονική άδεια χορηγείται με πράξη του πρύτανη, ύστερα από εισήγηση του κοσμήτορα και απόφαση της κοσμητείας, στην οποία αναφέρεται ο τρόπος κάλυψης των εκπαιδευτικών αναγκών των προγραμμάτων σπουδών στα οποία συμμετέχει ο διδάσκων και αιτών την επιστημονική άδεια. Η αίτηση για εκπαιδευτική άδεια συνοδεύεται από το προτεινόμενο πρόγραμμα επιστημονικής δραστηριότητας. Ο καθηγητής μετά τη λήξη της άδειάς του υποβάλλει στον πρύτανη ή τον αρμόδιο αναπληρωτή πρύτανη έκθεση σχετική με την υλοποίηση του προγράμματος που είχε προτείνει.

2. Το δικαίωμα για λήψη της επιστημονικής άδειας μπορεί να ασκηθεί μόνο μέσα σε τρία έτη από τη συμπλήρωση τριετούς υπηρεσίας στο ίδρυμα. Δεν παραγράφεται το δικαίωμα επιστημονικής άδειας αλλά αθροίζεται με εκείνο της επόμενης εξαετίας ή τριετίας, αν η άδεια δεν χορηγηθεί μέσα στο προβλεπόμενο χρονικό διάστημα για λόγους που δεν αφορούν το πρόσωπο του αιτούντος.

3. Οι καθηγητές που κατά τη διάρκεια της επιστημονικής τους άδειας στην αλλοδαπή συνεργάζονται χωρίς αμοιβή με ανώτατα εκπαιδευτικά ή άλλα ιδρύματα του εξωτερικού, λαμβάνουν τις πλήρεις αποδοχές τους προσαυξανόμενες κατά 80%. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της πρώτης παρ. του άρθρου 12 του ν.4172/2013:

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.4172/2013:

«1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται:

α) η αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης και η ημερήσια αποζημίωση που έχουν καταβληθεί από τον εργαζόμενο αποκλειστικά για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη,

β) η αποζημίωση για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται από τον εργοδότη για υπηρεσιακούς λόγους, συμπεριλαμβανομένης της αποζημίωσης για τη δαπάνη ηλεκτρικού ρεύματος για τη φόρτιση ατομικού ή εταιρικού οχήματος μηδενικών ή χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO₂/χλμ., εφόσον αφορούν έξοδα κίνησης που πραγματοποιήθηκαν από τον εργαζόμενο κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας του και αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά,

γ) το επίδομα αλλοδαπής που χορηγείται σε υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών, [...].»

Επειδή, σύμφωνα με την Βεβαίωση αποδοχών του Ε.Κ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2023, ο προσφεύγων έλαβε ακαθάριστες αποδοχές εκπαιδευτικής άδειας συνολικού ποσού 5.295,00 €, επί των οποίων παρακρατήθηκε φόρος ποσού 1.006,05 €.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υποβολή της τροποποιητικής του δήλωσης καταχώρησε το επίμαχο ποσό των 5.295,00 € στον κωδικό 429 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023.

Επειδή, στους κωδικούς 429-430 «Λοιπά πληροφοριακά στοιχεία – χρηματικά ποσά που δεν μειώνουν την ετήσια δαπάνη» αναγράφεται προαιρετικά το επίδομα αλλοδαπής της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του ΚΦΕ, το οποίο δεν καλύπτει τεκμήρια, διότι χορηγείται αποκλειστικά και μόνο για να ανταποκριθούν οι δημόσιοι λειτουργοί που υπηρετούν στο εξωτερικό, κατά τη ρητή διάταξη του νόμου, στην ανάγκη διαβίωσης στην αλλοδαπή χώρα και συνεπώς έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα και χορηγείται για κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, στις οποίες αυτοί υποβάλλονται εξαιτίας της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί.

Επειδή, σύμφωνα με την 256/27.11.1990 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του ΝΣΚ που έγινε δεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την 1017662/208/Α0012/ΠΟΛ. 1051/20.2.1992 διαταγή, οι διπλές αποδοχές που χορηγούνται λόγω εκπαιδευτικής άδειας στην αλλοδαπή σε δημόσιο υπάλληλο ή υπάλληλο ΝΠΔΔ, αποτελούν εξ' ολοκλήρου φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (άρθρο 45 ν.2238/1994) (σχετ. το 1096386/2019/Α0012/24.10.03 έγγραφο). Συνεπώς, η χορήγηση εκπαιδευτικής άδειας με σκοπό τη μετεκπαίδευση (είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί ανάθεση διαταγμένης υπηρεσίας κατά την έννοια τουλάχιστον της περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 45 του ΚΦΕ και επομένως αφού δεν συντρέχει η θεμελιώδης αυτή προϋπόθεση εφαρμογής της περίπτωσης αυτής, το ποσό που καταβάλλεται επιπλέον των αποδοχών αποτελεί προσαύξηση αυτών και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος (σχετ. το 3358πε/20.6.1989 έγγραφο). [...].

Επειδή, ο προσφεύγων με την υποβολή της τροποποιητικής του δήλωσης καταχώρησε το επίμαχο ποσό των 5.295,00 € στον κωδικό 429 του εντύπου Ε1, θεωρώντας το εσφαλμένα ως επίδομα αλλοδαπής της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του ΚΦΕ. Επειδή, στην περίπτωση του προσφεύγοντος δεν υφίσταται περίπτωση διαταγμένης υπηρεσίας αλλά χορήγηση επιστημονικής άδειας κατόπιν σχετικής αίτησης του ίδιου, ο ισχυρισμός του περί μη φορολόγησης του υπό κρίση εισοδήματος πρέπει να απορριφθεί βάσει όσων ορίζονται με την 256/27.11.1990 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του ΝΣΚ που έγινε δεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την 1017662/208/Α0012/ΠΟΛ. 1051/20.2.1992 διαταγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 25/03/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την επικύρωση της σιωπηρής απόρριψης της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής επί του με αριθμό αιτήματός του.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ Α6
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.